

Markus Achatz, Tina Ehrke-Rabel, Johannes Heinrich,
Roman Leitner, Otto Taucher (Hg.)

Steuerrecht
Verfassungsrecht
Europarecht

Festschrift für Hans Georg Ruppe

Wien 2007

facultas.wuv

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Copyright © 2007 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas.wuv Universitätsverlag, Berggasse 5, 1090 Wien, Österreich
Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung
sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz und Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG

Printed in Austria

ISBN 978-3-7089-0090-2

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
<i>Markus Achatz</i>	
Vertrauen in Erlässe als Grundlage der rechtsstaatlichen Vollziehung im Steuerstaat	1
<i>Ludwig Adamovich</i>	
Über die Bestellung von Richtern	15
<i>Wolf-Dieter Arnold</i>	
Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie	19
<i>Reinhold Beiser</i>	
Einlegen und Teilen in der Umsatzsteuer	39
<i>Dieter Birk</i>	
Finanzhoheit und Steuerwettbewerb in der EU	51
<i>Robert Briem</i>	
Gesellschafterausschluss bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht	68
<i>Werner Doralt</i>	
Betriebsveräußerung: Widersprüche und Reformbedarf	99
<i>Tina Ehrke-Rabel</i>	
Finanzstrafrechtlich relevante Verletzung einer Offenlegungspflicht durch Annahme einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit?	110
<i>Hans Flick</i>	
Die älteste Steuerkarikatur der Welt – eine detektivische Kulturexpedition	120
<i>Bernd-Christian Funk</i>	
Finanzverfassungsrechtlicher Abgabebegriff und bundesstaatliche Kompetenzverteilung – Zur normativen Eigendynamik juristischer Begriffe und zur Doktrin der exklusiven Kompetenztrennung	132
<i>Hans Gerger und Helmut Mayer</i>	
Die ertragsteuerliche Behandlung des Fonds zur bauspartechnischen Absicherung bei Bausparkassen	141

<i>Christoph Grabenwarter</i> Civil rights – neuere Entwicklungen	154
<i>Ulrike Gruber</i> Fragen und Lösungsansätze zur Behandlung von Aufwendungen für den Schutzbereich eines Flughafens	165
<i>Barbara Gunacker-Slawitsch</i> Überblick über die Vertrauensschutztatbestände im Abgabenrecht	186
<i>Johannes Heinrich</i> Die Rechtsformneutralität der Besteuerung – rechtspolitisches Ziel oder rechtliches Gebot?	205
<i>Christian Huber</i> Markteinkommenstheorie und Mitunternehmerschaften	227
<i>Karl Kamper</i> Gebühren-Doppeldeckung und Äquivalenzprinzip aus verfassungsrechtlicher Sicht	247
<i>Sabine Kirchmayr</i> Investmentfonds – Ist der Ansatz ausschüttungsgleicher Erträge verfassungsrechtlich problematisch?	259
<i>Georg Kofler</i> Der unbedingte Forderungsverzicht des Gesellschafters	272
<i>Karl Korinek und Andrea Martin</i> Die Befugnis der Finanzprokurator zur Vertretung vor dem Verfassungsgerichtshof	300
<i>Heinz Krejci</i> Ein Käfig für den Tiger! Gesellschaftsrechtsreform und Gründungstheorie in Österreich	314
<i>Maria Krenn</i> Zur aufschiebenden Wirkung von kommunalen Abgabenbescheiden vor dem Verfassungsgerichtshof	327
<i>Richard Krever</i> Interpreting income tax laws in the common law world	354

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	XI
<i>Michael Lang</i> Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat	379
<i>Eduard Lechner</i> „Veräußerung von Beteiligungen“ als Missbrauchsverdachtsgrund iSd § 10 Abs 4 KStG	396
<i>Roman Leitner</i> „Nemo tenetur“-Grundsatz, Gleichheitssatz und Verhältnismäßigkeit ...	410
<i>Wolfgang Lindinger</i> Der Verlustabzug aus verfassungsrechtlicher Sicht	433
<i>Olivera Loncaric-Horvat</i> Verjährung im Steuerrecht	456
<i>Gunter Mayr</i> UGB und Steuerrecht Derzeitiger Stand, Probleme und Ausblick	466
<i>Helmut Moritz</i> Der steuerliche Durchgriff durch kombinierte Kapitalanlageprodukte ...	479
<i>Peter Oberndorfer und Barbara Leitl</i> Die Bedeutung des Finanzausgleichspaktums für die Sachlichkeit finanzausgleichsrechtlicher Regelungen	495
<i>Josef Schuch</i> Rechtsfragen der deferred compensation – innerstaatliche und abkommensrechtliche Konsequenzen einer ausländischen Bezugsumwandlung	518
<i>Roman Seer</i> Kooperativ-föderale Steuerverwaltung in Deutschland	533
<i>Elisabeth Sperlich</i> Der „Anlassfall“ vor dem VfGH und dem EuGH	551
<i>Claus Staringer</i> Rechtsfragen der Zulässigkeit von „Handymastensteuern“	573
<i>Michael Tanzer</i> Die Einheitlichkeit eines Umsatzes Zur Abgrenzung zwischen der Leistung und der Leistungsentnahme im Umsatzsteuerrecht	591

<i>Otto Taucher</i>	
„Sale-and-lease-back“ von kommunalen Entsorgungs- und Versorgungseinrichtungen	607
<i>David R. Tillinghast</i>	
Potential Impact of the European Court Of Justice's “Tax Activism” on the United States	620
<i>Klaus Tipke</i>	
Steuerpolitik als Gerechtigkeitspolitik	630
<i>Hellwig Torggler</i>	
Zum umsatzsteuerlichen Ort von Schiedsrichterleistungen	645
<i>Michael Tumpel</i>	
Lennartz, Armbrecht und (k)ein Ende	664
<i>Franz Wassermeyer</i>	
Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht	681
<i>Josef Werndl</i>	
Der Schiedsrichter im Steuerrecht	695
<i>Christian Widhalm</i>	
Veräußerung von Zinsscheinen im Privatvermögen	718
<i>Barbara Wisiak</i>	
Die unmittelbare Anwendbarkeit der 6. EG-Richtlinie zu Gunsten und zu Lasten des Abgabepflichtigen anhand des Beispiels der Telekomleistungen	736
<i>Nikolaus Zorn</i>	
Überlegungen zu gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten	744
Autorenverzeichnis	761
Schriftenverzeichnis	763

Der unbedingte Forderungsverzicht des Gesellschafters

Georg Kofler

I Das Ausgangsproblem

In den von *Ruppe* bereits vor mehr als 20 Jahren wissenschaftlich durchdrungenen¹ steuerlichen Fragestellungen der Unternehmenssanierung nimmt die Entschuldung von Gesellschaften eine zentrale Position ein. Vor allem das Ringen um eine sanierungsfreundliche Behandlung eines unbedingten Forderungsverzichts der Gläubiger kann auf eine jahrzehntelange Rechtsentwicklung zurückblicken.² Wenn nunmehr § 36 EStG und § 23a KStG steuerliche Begünstigungen in Form von Steuerermäßigungen auf Gewinne aus Schuldnachlässen in gewissen Insolvenzverfahren vorsehen, knüpfen beide Vorschriften in ihrer begünstigenden Stossrichtung an die prinzipielle steuerliche Konsequenz an, dass der betrieblich bedingte Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten aufgrund eines Schuldlasses beim Schuldner regelmäßig steuerlich in vollem Umfang gewinnwirksam ist,³ und zwar ohne Bedacht-

- 1 *Ruppe*, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Ertrags- und Umsatzbesteuerung, in *Ruppe* (Hrsg), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983) 257 (257 ff).
- 2 Für historische Übersichten zur – auf den Reichsfinanzhof zurückgehenden – Begünstigung von Gewinnen aus gewissen Schuldnachlässen siehe zB *Kristen*, Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes – (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich, ÖStZ 2003/1072, 513 (513 ff); *Doralt/Heinrich*, EStG⁸ (2004) § 36 Tz 2 ff; *Rieder*, Der Sanierungsgewinn im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, SWK 2006, S 589 (S 589 ff); *Atzmüller*, Die Insolvenz aus ertragsteuerlicher Sicht, in *Kanduth-Kristen/Treer* (Hrsg), Insolvenz und Steuern (2006) 61 (63 f); *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Neuerungen für das Insolvenzverfahren, ZIK 2006/43, 44 (45).
- 3 Siehe zB VwGH 19.10.1983, 82/13/0190, ÖStZB 1984, 259; aus der deutschen Rechtsprechung zB BFH 16.1.1975, IV R 180/71, BFHE 115, 202, BStBl 1975 II 526; BFH 19.7.1997, VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl 1998 II 652; vgl weiters auch *Wiesner*, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 349 (365); Rz 654 KStR 2001.

nahme auf die Frage, ob und in welcher Höhe aus der Sicht des Gläubigers die erlassene Schuld überhaupt noch einbringlich war.⁴ Diese Konsequenz ergibt sich im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches schon aus der Betriebsvermögensmehrung aufgrund des Verbindlichkeitswegfalls⁵ und folgt dementsprechend für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aus dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit.⁶

Die Gewinnwirksamkeit des Schulderrlasses – und damit auch die Frage nach einer allfälligen Begünstigung dieses Gewinnes gem § 36 EStG bzw § 23a KStG – ist freilich auf die betriebliche Sphäre beschränkt: Solcherart stellt zunächst der Nachlass privater Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen eine nicht steuerbare, außerbetriebliche Vermögenmehrung dar.⁷ Überdies ist im Einkommensteuerrecht der aus privaten Gründen erfolgte Verzicht auf betriebliche Schulden schon deshalb nicht steuerwirksam, weil ein solcher nur im Wege der Einlage gem § 6 Z 5 EStG Auswirkungen auf das Betriebsvermögen haben kann.⁸ Das Parallelproblem im Körperschaftsteuerrecht betrifft die Frage der Abgrenzung zwischen einer betrieblichen und einer gesellschaftsrechtlichen Maßnahme: Ist nämlich der erlassende Gläubiger zugleich Gesellschafter, bedarf es einer Prüfung, ob der Schulderrlass betrieblich bedingt ist, also zB im Zusammenhang mit einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme steht, oder vielmehr seine Grundlage im Gesellschaftsverhältnis hat und daher *societatis causa* erfolgt ist.⁹ Ist dies der Fall,¹⁰ so stellt der Verzicht

4 VwGH 3.6.1992, 87/13/0118, ÖStZB 1992, 869; siehe auch BFH 24.4.1986, IV R 282/84, BFHE 146, 549, BStBl 1986 II 672.

5 Siehe zB *Wiesner* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 349 (367); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 36 Tz 1; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (2003) § 36 Tz 3; *Doralt/Heinrich*, EStG⁸ (2004) § 36 Tz 1; weiters Rz 2431 EStR 2000; VwGH 19.10.1983, 82/13/0190, RdW 1984, 30; UFS Graz 13.7.2005, RV/0467-G/02.

6 Siehe VwGH 15.2.1984, 83/13/0150, ÖStZB 1984, 451; UFS Wien 13.1.2006, RV/2042-W/05; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 36 Tz 5; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 23 Tz 13; *Doralt/Heinrich*, EStG⁸ (2004) § 36 Tz 59; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (2003) § 36 Tz 3; siehe auch bereits *Mirre/Dreuter*, Körperschaftsteuergesetz (1939) § 11 Anm IV.10.

7 *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Behandlung von Schulderrlässen und Sanierungsgewinnen, taxlex 2006, 436 (437).

8 Rz 444 EStR 2000; so auch VwGH 3.11.1970, 122/69, ÖStZB 1971, 96, sowie *oV*, ÖStZ 1988, 274 (274).

9 Vgl zB *Ruppe* in *Ruppe* (Hrsg), Unternehmenssanierung (1983) 257 (271); *Bruselv. Braunschweig*, Zur steuerlichen Behandlung des Verzichts auf nicht werthaltige Gesellschafterdarlehen, DB 1993, 2302 (2302 ff); *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG (1996) § 23 Anm 4; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 23 Tz 18.

10 Siehe zu den Kriterien mwN *Achatz/G. Kofler*, Ertragsteuern in Sanierung und Insolvenz von Körperschaften, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 823 (827 ff).

auf eine steuerlich anerkannte Forderung eine körperschaftsteuerneutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG dar.¹¹

Im Rahmen dieser Analyse sieht man sich freilich relativ schnell mit dem Problem konfrontiert, dass die Bewertung einer Forderung beim Gesellschafter aufgrund des imparitätischen Realisationsprinzips nicht der Bewertung der Verbindlichkeit bei der Gesellschaft entsprechen muss: Während beim Gläubiger die Bewertung durch das Niederstwertprinzip geprägt ist und gem § 6 Z 2 lit a EStG zum Teilwertausweis der Forderung führt,¹² ist beim Schuldner die Verbindlichkeit nach § 6 Z 3 EStG nach dem Höchstwertprinzip mit dem Rückzahlungsbetrag (Nennbetrag) anzusetzen, solange die Schuld nicht ganz oder teilweise erloschen ist.¹³ Verzichtet daher der Gesellschafter auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber der Gesellschaft, fällt die Verbindlichkeit auf Seiten der Gesellschaft ebenso weg wie die Forderung auf Seiten des Gesellschafter.¹⁴ Hinsichtlich der daraus resultierenden bilanziellen Betriebsvermögensmehrung auf Ebene der Gesellschaft in Höhe des Nennbetrages der Verbindlichkeit¹⁵ ist somit an das Steuerrecht die Frage zu stellen, inwieweit ein solcher Vorgang auf Basis der Einlagevorschrift des § 8 Abs 1 KStG zu neutralisieren ist, wenn er seine Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat.

11 Wiesner in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 349 (367); *Nolz*, Probleme der Sanierungsgewinne im Ertragsteuerrecht, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 191 (199); aus dem deutschen Schrifttum etwa *Thiel*, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20 (23); *Rautenberg/Schaufenberg*, Die steuerliche Behandlung des Darlehenslasses mit Besserungsvereinbarung, DB 1995, 1345 (1347 ff); vgl aus der deutschen Rechtsprechung etwa BFH 7.7.1992, VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl 1993 II 333; BFH 29.7.1997, VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl 1998 II 652; BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307.

12 Steuerlich bilanziert der Gläubiger den Teilwert iSd § 6 Z 2 lit a EStG, der nach hA dem beizulegenden Wert iSd § 207 Abs 1 HGB entspricht; vgl *Doralt*, Der Teilwert als Anwendungsfall des Going-Concern-Prinzips, in *Raupach* (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984) 141 (152); *Gassner/Labodny-Karner/Urtz* in *Straube*, HGB II²/RLG, § 207 Rz 25 mwN; *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 132.

13 Siehe etwa Rz 2438 EStR 2000 mwN.

14 Zu den gesellschaftssteuerlichen Folgen eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzichts auf eine nicht mehr voll werthaltigen Forderungen siehe zuletzt *Puchinger/Grau*, Erlasse einer nicht mehr voll werthaltigen Forderung – VwGH widerspricht BFH, FJ 2006, 175 (175 ff).

15 Siehe für die hA nur *Ruppe* in *Ruppe* (Hrsg), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983) 257 (269 mwN).

II Die Behandlung auf Ebene der Gesellschaft

II.1 Problemstellung

Für das österreichische Steuerrecht war es bis zum im Jahr 2005 ergangenen Erkenntnis des VwGH¹⁶ umstritten, ob beim Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegen die Gesellschaft auf deren Ebene die Einlage lediglich im werthaltigen Teil der Forderung besteht oder der *gesamte* Verbindlichkeitswegfall gesellschaftlich veranlasst und damit steuerneutral ist. In einem 1998 ergangenen Erkenntnis¹⁷ befasste sich der VwGH lediglich mit die Ebene des Gesellschafters und beurteilte dort nur den werthaltigen Teil als Einlage; allerdings ließen sich daraus keine zwingenden Folgerungen für die Ebene der Gesellschaft ableiten.¹⁸ In Deutschland war diese höchst umstrittene Frage allerdings bereits 1997 durch einen Beschluss des Großen Senates des BFH¹⁹ geklärt worden: Dort kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die Kapitalgesellschaft als Wert der Einlage den Teilwert der Forderung, nicht ihren Nennbetrag und auch nicht den als Verbindlichkeit passivierten Betrag anzusetzen habe.²⁰ Begründet wurde dies damit, dass nach § 4 Abs 1 iVm § 6 Abs 1 Nr 5 dEStG²¹ Einlagen bei der Kapitalgesell-

16 VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078, ÖStZB 2006/130, 164.

17 VwGH 26.5.1998, 94/14/0042, ÖStZB 1998, 701.

18 Ebenso *Bachl*, *ecolx* 1998, 876 (876); *Heinrich*, Forderungsverzicht des Gesellschafters: Bestätigt der VwGH tatsächlich den BFH? RdW 1999, 50 (50 f); aA *Schuchter*, Forderungsverzicht des Gesellschafters und verdeckte Gewinnausschüttung: VwGH bestätigt BFH, RdW 1998, 488 (488), und wohl auch *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 269, sowie *Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (440).

19 BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307; siehe nachfolgend etwa BFH 29.7.1997, VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl 1998 II 652; BFH 15.10.1997, I R 58/93, BFHE 184, 432, BStBl 1998 II 305; BFH 15.10.1997, I R 23/93, BFH/NV 1998, 826; BFH 22.6.1998, VIII B 26/98, BFH/NV 1999, 33; unlängst ebenso zB BFH 31.5.2005, I R 35/04, BFHE 210, 487, BStBl 2006 II 132 mwN. Siehe aus dem umfangreichen deutschen Schrifttum etwa *Hoffmann*, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters – Vom Steuersparmodell zum BFH-Unikat –, DStR 1997, 1625 (1625 ff); *Gebhardt*, Besteuerungsfolgen für den GmbH-Gesellschafter nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH zum Forderungsverzicht, DStR 1998, 225 (225 ff).

20 Ebenso schon vorgehend das Schreiben des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen „Steuerliche Behandlung eines Forderungsverzichts eines Gesellschafters zugunsten seiner Gesellschaft“, DStR 1995, 885. Siehe zu dieser Sichtweise und für umfassende Nachweise aus dem deutschen Schrifttum vor allem *Achatz/G. Kofler* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 823 (827 ff).

21 Diese Vorschriften entsprechen im Wesentlichen §§ 4 Abs 1, 6 Z 5 EStG.

schaft mit dem Teilwert der zugeführten Wirtschaftsgüter anzusetzen seien, was auch dann gelte, wenn der Gesellschafter eine gegen die Gesellschaft gerichtete Forderung an die Gesellschaft abtritt oder ihr die entsprechende Schuld erlässt.²² Von einer Einlage könne daher nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung gesprochen werden, darüber hinaus ist sie nicht durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht und führt entsprechend bei der Gesellschaft zu einem Ertrag.²³

Obwohl im österreichischen Steuerrecht die allgemeinen Einlagevorschriften der §§ 4 Abs 1 und 6 Z 5 EStG durch die expliziten Vorschriften der §§ 8 Abs 1 KStG und 6 Z 14 lit b EStG verdrängt wird,²⁴ wurde das *Ergebnis* des BFH sowohl von der Verwaltungspraxis²⁵ als auch vom Schrifttum²⁶ in das österreichische Steuerrecht transponiert und auf Basis des § 6 Z 14 lit b EStG eine Gewinnrealisierung auf Gesellschaftsebene in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Forderung und dem Buchwert der Verbindlichkeit angenommen. Im Sinne einer Zwei-Stufen-Theorie sei eine nach § 6 Z 14 lit b EStG zu bewertende Forderungseinlage anzunehmen, die in Höhe des gemeinen Wertes der Forderung nach § 8 Abs 1 KStG zu neutrali-

22 Siehe auch *Groh*, Einlage wertgeminderter Gesellschafterforderungen in Kapitalgesellschaften, BB 1997, 2523 (2523); kritisch zB *Bachl*, Die finanzielle Sanierung in Handels- und Steuerrecht, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation (1998) 87 (101); *Hoffmann*, Kritische Anmerkungen zum sog Einlagebeschluß des Großen BFH-Senats, DB 1998, 1983 (1984); *Hoffmann*, Ermittlung des Einlagewerts beim Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf Pensionsanspruch, DStR 1998, 237 (237 f).

23 BFH 29.7.1997, VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl 1998 II 652.

24 Siehe nur ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 17.

25 Siehe Rz 2599 EStR 2000 idF vor dem Wartungserlass 2005 (AÖF 2006/114).

26 Siehe *R & R*, Verzicht auf wertlose Gesellschafterforderung, FJ 1997, 247 (247); *Bertl/Hirschler*, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Rangrücktritt und Forderungsverzicht, RWZ 1998, 11 (11); *Schuchter*, Forderungsverzicht des Gesellschafters und verdeckte Gewinnausschüttung: VwGH bestätigt BFH, RdW 1998, 488 (488); *Kirchmayr/Zöchling*, Forderungsverzicht eines Gesellschafters, ÖStZ 1998, 3 (3 ff); *Doralit/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 269; *Dolezel-Huber/Rödler*, Endgültiges Aus für die Sanierung von Unternehmen aufgrund der ertragsteuerlichen Konsequenzen? ecolex 2004, 634 (635); kritisch etwa *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff); *Bachl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Insolvenz – Sanierung – Liquidation (1998) 87 (99 ff); *Heinrich*, Forderungsverzicht des Gesellschafters: Bestätigt der VwGH tatsächlich den BFH? RdW 1999, 50 (50 ff); zusammenfassend zum Meinungsstand *Achatz/G. Kofler* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 823 (827 ff); *Kauba*, Gesellschaftlich veranlasste Forderungsverzichte und Schuldübernahmen, RdW 2004/400, 443 (443 f).

sieren sei; die anschließende Konfusion der Forderung mit der im vollen Nennbetrag ausgewiesenen Verbindlichkeit auf Gesellschaftsebene sei daher in Höhe des Differenzbetrages gewinnerhöhend. Basierend auf kritischen Überlegungen im Schrifttum²⁷ hat der VwGH dieser Ansicht allerdings in einem 2005 ergangenen Erkenntnis²⁸ eine Absage erteilt. Im Sinne einer Vollneutralisierungstheorie sei die auf Gesellschaftsebene eintretende Betriebsvermögensmehrung unabhängig vom Wert der Forderung zur Gänze auf Basis des § 8 Abs 1 KStG zu neutralisieren, sofern der Verzicht selbst seine Wurzel im Gesellschaftsverhältnis habe. Das Erkenntnis des VwGH erwähnt allerdings weder das gesetzlich angelegte Zusammenspiel zwischen § 6 Z 14 lit b EStG und § 8 Abs 1 KStG, noch berücksichtigt es die Querwirkungen dieser Sichtweise mit anderen Bereichen des Steuerrechts. Nach einer Analyse der beiden denkbaren Lösungsansätze – Zwei-Stufen-Theorie einerseits und Vollneutralisierungstheorie andererseits – soll daher im Folgenden begründet werden, warum der Zwei-Stufen-Theorie im System des österreichischen Steuerrechts entgegen der Sichtweise des VwGH der Vorzug zu geben ist. Diese Analyse basiert auf der Rechtslage vor dem BudgetbegleitG 2007, in dem der Gesetzgeber die Rechtsprechung des VwGH – mE systemkonform – korrigiert hat (dazu Kapitel IV).

II.2 Lösungsansätze

II.2.1 Die Zwei-Stufen-Theorie

Die steuerliche Behandlung von Einlagen in Körperschaften ist durch das Zusammenspiel von § 6 Z 14 lit b EStG und § 8 Abs 1 KStG geprägt: Entsprechend der schon vor Schaffung des § 6 Z 14 EStG vorherrschenden Ansicht²⁹

27 *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff).

28 VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078, ÖStZB 2006/130; dem folgend UFS Wien 15.2.2006, RV/1885-W/04, sowie nunmehr auch Rz 2599 EStR 2000 idF Wartungserlass 2005 (AÖF 2006/114); siehe zu diesem Erkenntnis aus dem Schrifttum beispielsweise *Zorn*, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 2005, S 913 (S 913 ff); *Petriz*, Steuersparmodell Forderungsverzicht im Konzern, GeS 2006, 125 (125 ff); *Sauer*, Kehrtwende in der steuerlichen Behandlung von Forderungsverzichten bei Kapitalgesellschaften! taxlex 2006, 56 (56 ff); *Puchinger/Grau*, Erlass einer nicht mehr voll werthaltigen Forderung – VwGH widerspricht BFH, FJ 2006, 175 (175 ff); weiters *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Behandlung von Schuldnerlässen und Sanierungsgewinnen, taxlex 2006, 436 (440).

ist sowohl auf Seiten des Gesellschafters als auch auf Seiten der Gesellschaft von einem Austausch von Vermögen gegen eine Gewährung oder Werterhöhung von Gesellschaftsrechten auszugehen,³⁰ deren Bewertung nicht nach § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert,³¹ sondern auf Basis des § 6 Z 14 lit b EStG mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes erfolgt; diese *societatis causa* erfolgte Mehrung des Gesellschaftsvermögens ist sodann im Wege des § 8 Abs 1 KStG zu neutralisieren.³² Die im überwiegenden Schrifttum³³ und auch der bisherigen Verwaltungspraxis³⁴ vertretene Zwei-Stufen-Theorie sieht auch den Forderungsverzicht des Gesellschafters sowohl von § 6 Z 14 lit b EStG als auch von § 8 Abs 1 KStG erfasst an und behilft sich zur Determinierung der Rechtsfolgen der Fiktion einer Einlage der Forderung mit nachfolgender Confusio iSd § 1445 ABGB auf Ebene der Gesellschaft: Es werde in einem ersten Schritt die Forderung in die Gesellschaft eingelegt, die auf Gesellschaftsebene nach § 6 Z 14 lit b EStG zu bewerten und nach § 8 Abs 1 KStG zu neutralisieren sei; der Confusioertrag ergebe sich demnach in einem zweiten Schritt aus der Differenz zwischen dem nach § 6 Z 14 lit b EStG ermittelten Wert der Forderung und dem Buchwert der Verbindlichkeit.

Die Zwei-Stufen-Theorie basiert zunächst auf der gesicherten Prämisse, dass § 6 Z 14 lit b EStG sowohl für den Einlegenden als auch für die Gesellschaft maßgeblich ist. Dieses von der hA³⁵ vertretene Verständnis ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut der Bestimmung³⁶ und der erklärten Intention des

29 Dazu jüngst *Staringer*, Einlagen in Körperschaften und Umgründungen, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (432 f mwN); weiters etwa *Gassner*, Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen, verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, in *Raupach* (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984), 245 (249 f); *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 13 mwN; für wN auch zur Gegenansicht in der Handelsbilanz siehe *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 52.

30 Siehe zur Anwendung des § 6 Z 14 lit b EStG auch auf Seiten der Gesellschaft zB ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 17; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 13; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 8 Anm 6; *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 61.

31 Dies ist unstrittig; siehe nur ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 17, und nunmehr auch VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078, ÖStZB 2006/130, 164.

32 In Wiederholung des Selbstverständlichen ist zu bemerken, dass § 4 Abs 1 EStG auf die Einlage eines Gesellschafters in eine Körperschaft keine Anwendung findet; siehe nur *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG (1996) § 8 Anm 3.

33 *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 269 mwN.

34 Rz 2599 EStR 2000 idF vor dem Wartungserlass 2005 (AÖF 2006/114).

35 Siehe nur *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 13; *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 61; *Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (433).

36 Arg „jeweils“ in § 6 Z 14 lit a erster Satz EStG.

Gesetzgebers,³⁷ sondern auch aus der unbestrittenen und zutreffenden Lösung diverser Kollateralfragestellungen, wie beispielsweise der Möglichkeit der Gesellschaft, Investitionsbegünstigungen für eingelegte Wirtschaftsgüter in Anspruch zu nehmen.³⁸ Der Zwei-Stufen-Theorie liegt weiters die nicht von der Hand zu weisende Überlegung zu Grunde, dass der Schuldner nicht anders beurteilt werden könne, als die Einlage einer Forderung mit anschließender Konfusion auf Gesellschaftsebene³⁹ und letztgenannter Vorgang sowohl von § 6 Z 14 lit b EStG als auch von § 8 Abs 2 KStG erfasst sei. Auf Basis dieser zutreffenden Prämisse scheint der Zugang zum gesetzlichen Korsett klar eröffnet: § 6 Z 14 EStG spricht der Einlage „von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen“, § 8 Abs 1 KStG spricht von Einlagen „jeder Art“, und die gesellschaftsrechtlich veranlasste Einlage einer Forderung erfüllt die Tatbestandsmerkmale beider Normen.⁴⁰ Hier könnte man allerdings auf eine – leicht zu nehmende – konzeptionelle Hürde stoßen: Im Rahmen der Zwei-Stufen-Theorie bedarf es nämlich – zumindest für die berühmte juristische Sekunde – eines Ansatzes und einer Bewertung der eingelegten Forderung auf Gesellschaftsebene. Allerdings führt § 1445 ABGB beim Zusammenfallen einer nicht verbrieften Forderung und der korrespondierenden Verbindlichkeit bei einer Person zu einem unmittelbaren Erlöschen der Forderung.⁴¹ Kann aber die Gesellschaft – nicht einmal für die juristische Sekunde – ihr eigener Schuldner sein, könnte der Ansatz der Forderung und auch die Anwendbarkeit des § 6 Z 14 lit b EStG bezweifelt werden.⁴² Den Ausweg aus diesem Dilemma scheint aber der Wortlaut des § 6 Z 14 lit b EStG selbst anzubieten: Demnach „gilt“ die Einlage von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG; diese gesetzliche Fiktion scheint stark genug, auch im Confusiofall die Bewertungsfähigkeit der Forderung für steuerliche Zwecke zu begründen.⁴³

37 ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 17.

38 Rz 2597 EStR 2000; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 13.

39 Siehe auch BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307.

40 Zur Wirtschaftsguteigenschaft von Forderungen siehe nur *Doralt*, EStG⁷ (2002) § 4 Tz 52.

41 *Heidinger* in *Schwimmann*, ABGB VI³ (2006) § 1445 Rz 1; siehe aus steuerlicher Sicht auch Rz 2426 EStR 2000; *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 272.

42 Siehe auch *Roser*, Gedanken zum Gesellschafterverzicht, DB 1996, 1303 (1304); *Roser*, Gesellschaftereinlagen im Lichte des Beschlusses des Großen Senats des BFH v 9.6.1997 – 1 GrS 1/94, GmbHR 1998, 301 (302); weiters *Hoffmann*, Verzicht und Einlage, BB 1995, 614 (614 mwN).

43 So auch bei vergleichbarer Zivilrechtslage, aber ohne eine dem § 6 Z 14 lit b EStG vergleichbare Vorschrift im deutschen Recht das Ergebnis des BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307. Im Übrigen wird auch im Gesellschaftsrecht die Einbringung von Forderungen gegen die Gesellschaft als Sacheinlage betrachtet; siehe nur *Koppensteiner*, GmbHG² (1998) § 6 Rz 16 und § 63 Rz 15 mwN.

Im Rahmen des Zwei-Stufen-Konzeptes besteht somit die problematische Frage zunächst darin, wie die eingelegte Forderung zu bewerten ist. Die Tauschfiktion des § 6 Z 14 lit b EStG lässt sich nämlich nur auf Seiten des Gesellschafters relativ problemlos anwenden: Die Anschaffungskosten der Werterhöhung seiner Anteilsrechte entsprechen dem gemeinen Wert der von ihm nachgelassenen Forderung; im Falle der nicht vollen Werthaltigkeit wird der gemeine Wert entsprechend unter dem Nennwert der Forderung liegen und auch deren Teilwert entsprechen.⁴⁴ Problematisch ist jedoch die Bewertung auf Gesellschaftsseite. Sofern nicht neue Anteile ausgegeben werden, gibt sie im Austausch für die eingelegte Forderung eine Wertsteigerung der Anteilsrechte hin, deren gemeiner Wert nach § 6 Z 14 lit b EStG als Anschaffungskosten der Gesellschaft für die eingelegte Forderung im Rahmen des Tausches maßgeblich ist.⁴⁵ Der Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte lässt sich freilich idR nicht bestimmen, da sie bei genauerer Betrachtung aus in Zukunft zu erwartenden Gewinnanteilen oder einer Beteiligung am Liquidationserlös bzw – bei namhaften Leistungen – in einer Steigerung des Marktwerts bestehen.⁴⁶ Daher scheiden sich auch die Geister: Während die hA im Schrifttum⁴⁷ und die Finanzverwaltung⁴⁸ auf eine aus dem unterstellten Austausch gleichwertiger Leistungen abgeleitete Wertverknüpfung

44 Dazu auch unten FN 52.

45 Siehe etwa *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (314).

46 *Hueber/H. Kofler* in *H. Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka* (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung³ (2001) § 203 Abs 2 Rz 24.

47 *R & R*, Verzicht auf wertlose Gesellschafterforderung, FJ 1997, 247 (247); *Bertl/Hirschler*, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Rangrücktritt und Forderungsverzicht, RWZ 1998, 11 (11); *Kirchmayr/Zöchling*, Forderungsverzicht eines Gesellschafters, ÖStZ 1998, 3 (3 ff); *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 269; *Dolezel-Huber/Rödler*, Endgültiges Aus für die Sanierung von Unternehmen aufgrund der ertragsteuerlichen Konsequenzen? *ecolex* 2004, 634 (634 f); siehe auch *Wiesner* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 349 (360); *Paukowitsch/Achatz*, Verdeckte Ausschüttungen – verdeckte Einlagen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989) 125 (147); kritisch *Heinrich*, Forderungsverzicht des Gesellschafters: Bestätigt der VwGH tatsächlich den BFH? *RdW* 1999, 50 (51); *Gassner*, Die Bilanzierung von offenen und verdeckten Einlagen und Entnahmen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 33 (71).

48 Rz 2597 EStR 2000 und Rz 676 KStR 2001; siehe auch Rz 2599 EStR 2000 idF vor dem Wartungserlass 2005 (AÖF 2006/114); siehe zur Wertverknüpfung auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 13 f mwN; *Wiesner*, Einlagen und Entnahmen, RWZ 2005/99, 332 (332 ff).

zurückgreifen und deshalb – hilfsweise⁴⁹ – auf den gemeinen Wert der eingelegten Forderung zurückgreifen, wird im Schrifttum auch die nicht näher begründete Ansicht vertreten, dass der gemeine Wert der Wertsteigerung der Anteilsrechte dem Buchwert der Verbindlichkeit auf Gesellschaftsebene entspreche.⁵⁰ Diese unterstellte Korrespondenz der Wertsteigerung mit dem Buchwert der Verbindlichkeit erscheint freilich nicht nur kontraintuitiv, sondern hält wohl auch einer Analyse im breiteren Kontext nicht stand.⁵¹ Es

49 Siehe nur Rz 2593 EStR 2000 („ist [...] zulässig“); einer verpflichtenden korrespondierenden Bewertung bei Gesellschaft und Gesellschafter steht bereits der insofern klare Wortlaut des § 6 Z 14 lit a EStG entgegen, eine solche wird daher im Schrifttum zu Recht abgelehnt; vgl nur *Gassner*, Die Bilanzierung von offenen und verdeckten Einlagen und Entnahmen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 33 (71); *Doralt*, EStG⁷ (2001) § 4 Tz 110; *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 52.

50 *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff); *Heinrich*, Forderungsverzicht des Gesellschafters: Bestätigt der VwGH tatsächlich den BFH? RdW 1999, 50 (51 mit FN 16); *Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (440); *Beiser*, Steuern⁵ (2007) 179 f.

51 Überzeugend *Wiesner*, Einlagen und Entnahmen, RWZ 2005/99, 332 (332 ff); ausführlich bereits *Achatz/G. Kofler* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 823 (827 ff). Blendet man überdies § 6 Z 14 lit b EStG aus, so würde die Bewertungsvorschrift des § 6 Z 5 EStG die Bewertung verdeckter Einlagen in Kapitalgesellschaften tragen (siehe *Gassner* in *Raupach* [Hrsg], Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984), 245 [249 f]). Die danach erforderliche Bewertung mit dem Teilwert der Verbindlichkeit lässt sich allerdings im Lichte des § 6 Z 1 EStG nur dadurch konkretisieren, unter dem Teilwert jene hypothetische Gesamtkaufpreiserhöhung zu verstehen, die im Falle des Verbindlichkeitswegfalls entstünde. Diese entspricht dem Wert der Forderung auf Gläubigerseite (aA zB *Marx*, Verdeckte Einlagen als Problemfälle der Rechnungslegung und Besteuerung, FR 1995, 453 [453 mwN]; *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 [314]; *Beiser*, Steuern⁵ [2007] 179 f; siehe auch *Bachl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation [1998] 87 [103]). Gegen diese Überlegungen könnte eingewendet werden, dass die Einlage dann im Grunde mit den ersparten Aufwendungen zur Forderungs-beseitigung bewertet wird und in Wahrheit geprüft werden müsse, welchen Wert die Entlastung der Gesellschaft von der Verbindlichkeit hat. Formalrechtlich betrachtet „lastet“ vor dem Verzicht nach wie vor der Nominalwert der Verbindlichkeit auf der Gesellschaft. Wirtschaftlich betrachtet wird man aber über die Bilanz der Gesellschaft hinausblicken haben: Es kann nämlich bilanzsteuerrechtlich keinen Unterschied machen kann, ob der unterstellte Unternehmenserwerber dem Gläubiger die Forderung zuvor ablöst und dann die Gesellschaft erwirbt, oder die Gesellschaft zuerst erwirbt und dann die Forderung ablöst (siehe auch BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307); so und so hat er für die Beseitigung der Verbindlichkeit

spricht daher im Rahmen der Zwei-Stufen-Theorie Vieles dafür, eine Bewertung der Einlage iSd § 6 Z 14 lit b EStG mit dem werthaltigen Teil der Forderung vorzunehmen und diesen Betrag nach § 8 Abs 1 KStG zu neutralisieren, während darüber hinaus die Confusion mit der Verbindlichkeit in Höhe der Differenz zwischen deren Nennwert und dem Wert der Forderung⁵² gewinnerhöhend ist.⁵³

Für dieses Ergebnis lässt sich auch der Telos des § 8 Abs 1 KStG heranziehen. Diese Bestimmung dient einer Neutralisierung jener Vermehrungen des Gesellschaftsvermögens, die sich außerhalb der steuerlich relevanten Einkunftsarten abspielt und sich vielmehr aus einer im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Vermögenszufuhr ergeben.⁵⁴ Nun bleiben Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG aber lediglich „insoweit“ außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet werden. Aufgrund dieser Einschränkung ist auch unbestritten, dass die gesellschaftsrechtliche Wurzel auch die Höhe der Einlage determiniert. So ist etwa bei allgemeinen Sanierungsmaßnahmen eine verdeckte Einlage durch den Forderungsverzicht eines Gesellschafters nur „insoweit“ anzunehmen, als er – prozentuell – über den Verzicht Dritter hinausgeht.⁵⁵ Denkbar wäre es nun, umgekehrt auch bei einer unzweifelhaft gesellschaftsrechtlicher Wurzel des Verzichts auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung dem Begriff „insoweit“ einen Fremdvergleichsmaßstab beizumessen. Demnach könnte der Gesellschafter überhaupt nur in Höhe der Werthaltigkeit der Forderung eine – nach § 8 Abs 1 KStG zu neutralisierende – Einlage leisten. Dies ließe sich einerseits damit begründen, dass der Gesellschafter nur real existierende Vermögenswerte einlegen kann,⁵⁶ und anderer-

den Wert der Forderung auf Gläubigerseite aufzuwenden; dieser wiederum entspricht dem Betrag, den der Gläubiger bei einer Veräußerung der Forderung von einem Dritten erhalten hätte (vgl zB BFH 31.10.2000, VIII R 47/98, BFH/NV 2001, 589). Für eine ausführliche und kritische Analyse auch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht siehe *Hoffmann*, Sind wertlose Forderungen gegen Kapitalgesellschaften zum Nennwert einlagefähig? BB 1992, 575 (575 ff).

52 Wobei davon ausgegangen werden kann, dass Differenzen zwischen Teilwert und gemeinem Wert von Forderungen eher von theoretischem Interesse sind; siehe auch *Nolz* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 191 (200); BFH 26.8.1955, III 133, 134/55 S, BFHE 61, 207, BStBl 1955 III 278; BFH 29.7.1997, VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl 1998 II 652; BFH 31.10.2000, VIII R 47/98, BFH/NV 2001, 589.

53 Siehe dazu unten Kapitel II.3.; ebenso *Achatz/G. Kofler* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 823 (827 ff).

54 *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 5.

55 Siehe auch *Nolz* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 191 (199).

56 In diesem Sinne auch UFS 14.4.2004, RV/2107-L/02.

seits, dass der höhere Vermögenszuwachs bei der Gesellschaft in Höhe der Differenz zum Verbindlichkeitsbuchwert auch dann eingetreten wäre, wenn ein Nichtgesellschafter den Forderungsverzicht erklärt hätte.⁵⁷ Diese Ansicht wurde letztlich auch implizit vom Großen Senat des BFH vertreten, zumal nach dessen Ansicht von einer Einlage nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung gesprochen werden könne, sie darüber hinaus sie jedoch nicht durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht sei und entsprechend bei der Gesellschaft zu einem Ertrag führe.⁵⁸ Dies ist wiederum konsistent mit der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung des BGH, wonach die Einlage einer Gesellschafterforderung gegen die Gesellschaft nur in Höhe des effektiven Wertes zur Tilgung einer Einlageverpflichtung dienen kann.⁵⁹ Auf dieser Linie liegt dann auch die österreichische Rechtsprechung, die den Verzicht auf oder die Verrechnung mit einer Gesellschafterforderung als Sach- bzw Bareinlage betrachtet, hierfür aber ebenfalls die Unbestrittenheit, Fälligkeit und Vollwertigkeit der Gesellschafterforderung vorausgesetzt;⁶⁰ daraus folgert die hA, dass gesellschaftsrechtlich eine Forderung insofern (nur) im Ausmaß ihrer Werthaltigkeit auf die Erfüllung der Einlageverpflichtung angerechnet werden kann.⁶¹

II.2.2 Die Vollneutralisierungstheorie

Dem bewertungsorientierten Ansatz der Zwei-Stufen-Theorie auf Basis des § 6 Z 14 lit b EStG lässt sich eine sphärenabgrenzungsorientierte Neutralisierungstheorie auf isolierter Basis des § 8 Abs 1 KStG gegenüberstellen. Letztgenannte These wurde in Österreich nicht nur von *Heinrich*⁶² angedacht und unlängst auch vom VwGH⁶³ präferiert, sondern war – bis zum gegenteiligen Beschluss des Grossen Senates des BFH vor mittlerweile einem Jahrzehnt –

57 *Wassermeyer*, Zur Einlage nicht mehr werthaltiger Gesellschafter-Forderungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, DB 1990, 2288 (2288).

58 BFH 29.7.1997, VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl 1998 II 652.

59 BGH 26.3.1984, II ZR 14/84, BGHZ 90, 370; BGH 15.1.1990, II ZR 164/88, BGHZ 110, 47; BGH 21.2.1994, II ZR 60/93, BGHZ 125, 141; für eine ausführliche und kritische Analyse siehe *Hoffmann*, Sind wertlose Forderungen gegen Kapitalgesellschaften zum Nennwert einlagefähig? BB 1992, 575 (575 ff).

60 Siehe zB OGH 24.8.1998, 8 Ob 64/98i, wbl 1999/23, 39; zur Einlage einer Forderung auch OGH 25.9.1997, 6 Ob 264/97k, ecolex 1998, 485 m Anm *Konwitschka*; siehe auch die umfangreichen Nachweise bei *Koppensteiner*, GmbHG² (1998) § 63 Rz 15 und Rz 19.

61 *Konwitschka*, ecolex 1998, 485; *Koppensteiner*, GmbHG² (1998) § 63 Rz 19 mwN.

62 *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff).

63 VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078, ÖStZB 2006/130, 164.

auch die vorherrschende Sichtweise im deutschem Schrifttum:⁶⁴ Demnach sei die Ursache für den Forderungsverzicht und nicht der Wert der Forderung dafür maßgebend, ob eine erfolgsneutrale Einlage vorliegt oder ob die Gesellschaft einen Gewinn erzielt.⁶⁵ Habe eine – wenn auch bloß bilanzielle – Vermögensmehrung ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis, sei diese Vermögensmehrung unabhängig von der Bewertungsfrage⁶⁶ als Einlage zu neutrali-

64 Siehe zB *Hoffmann*, Die Sanierung einer Kapitalgesellschaft durch Forderungsverzicht des Gesellschafters, BB 1991, 773 (773 ff); *Knobbe-Keuk*, Rangrücktrittsvereinbarung oder Forderungserlaß mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306 (306 ff); *Thiel*, Einlagen in Kapitalgesellschaften – Aktuelle Steuerfragen bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter, DStR 1992, 1 (1 ff); *Thiel*, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20 (23); *Bullinger*, Steuerliche Fragen von Gesellschafterdarlehen an die GmbH, DStR 1993, 225 (225 ff); *Häuselmann*, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552 (1555); *Grob*, Eigenkapital in der Bilanz, BB 1993, 1882 (1882); *Brusel/v. Braunschweig*, Zur steuerlichen Behandlung des Verzichts auf nicht werthaltige Gesellschafterdarlehen, DB 1993, 2302 (2303); *Orth*, Bewertung verdeckter Einlagen durch Verzicht auf nicht vollwertige Forderungen, FR 1994, 251 (251 ff); *Hoffmann*, Verzicht und Einlage, BB 1995, 614 (614 ff); *Hoffmann*, Der Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft, DStR 1995, 77 (77 ff); *Rautenberg/Schaufenberg*, Die steuerliche Behandlung des Darlehenslasses mit Besserungsvereinbarung, DB 1995, 1345 (1345 ff); *Marx*, Verdeckte Einlagen als Problemfälle der Rechnungslegung und Besteuerung, FR 1995, 453 (453 ff); *Meilicke/Pohl*, Die Forderungseinlage bei sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaften, FR 1995, 877 (877 ff); *Beiser*, Gesellschaftereinlage oder Leistungsaustausch, StuW 1996, 62 (62 ff); *Roser*, Gedanken zum Gesellschafterverzicht, DB 1996, 1303 (1303 ff); aA waren zB *Wassermeyer*, Zur Einlage nicht mehr werthaltiger Gesellschafter-Forderungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, DB 1990, 2288 (2288 f); *Eppler*, Das Quasi-Eigenkapital bei der GmbH als steuerrechtliches Problem, DB 1991, 195 (196); *Elberg*, Nochmals: Bewertung verdeckter Einlagen durch Verzicht auf nicht vollwertige Forderungen, FR 1994, 391 (391 ff); *Weber-Grellet*, Verzicht und Einlage, BB 1995, 243 (243 ff).

65 Vgl etwa *Thiel*, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20 (23); *Knobbe-Keuk*, Rangrücktrittsvereinbarung oder Forderungserlaß mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306 (308); ähnlich *Brusel/v. Braunschweig*, Zur steuerlichen Behandlung des Verzichts auf nicht werthaltige Gesellschafterdarlehen, DB 1993, 2302 (2303); *Hoffmann*, Verzicht und Einlage, BB 1995, 614 (615).

66 Siehe auch *Roser*, Gedanken zum Gesellschafterverzicht, DB 1996, 1303 (1303); *Rautenberg/Schaufenberg*, Die steuerliche Behandlung des Darlehenslasses mit Besserungsvereinbarung, DB 1995, 1345 (1348).

sierten.⁶⁷ Eine kongruente Erfassung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft auf der einen Seite und dem verzichtenden Gesellschafter auf der anderen Seite sei aufgrund des Imparitätsprinzips gerade nicht gefordert.⁶⁸ Verzichtet der Gesellschafter daher ausschließlich aus gesellschaftlichen Gründen auf eine nicht voll werthaltige Forderung, so wäre aufgrund der durch § 8 Abs 1 KStG bezweckten Sphärentrennung die bilanziell erfolgte Vermögensmehrung durch Wegfall der Verbindlichkeit auf Gesellschaftsebene zu neutralisieren, zumal dieser Wegfall nicht aus ihrer betrieblicher Tätigkeit resultiert, sondern seine Wurzel ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis hat. Unabhängig vom Wert der Forderung auf Gesellschafterseite wäre demnach die Vermögensmehrung auf Gesellschaftsseite vollständig zu neutralisieren.

Die Übernahme der Überlegungen des deutschen Schrifttums in das österreichische Recht stösst freilich unmittelbar auf Grenzen, zumal es im deutschen Recht an einer dem § 6 Z 14 lit b EStG entsprechenden Vorschrift mangelt. Demgegenüber unterliegen nach dem gesetzlichen Konzept in Österreich offene und verdeckte Einlagen „von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen“ umfassend und abschließend der Tauschfiktion. Die Neutralitätstheorie setzt damit wohl voraus, dass die fragliche Einlage nicht unter die Bewertungsregel des § 6 Z 14 lit b EStG fällt, jedoch von § 8 Abs 1 KStG erfasst ist. Gerade der Schuldnerlass iSd § 1444 ABGB könnte sich auf diesem schmalen Grat bewegen. Der VwGH scheint – ohne nähere Begründung – offenbar diesen Weg zu beschreiten:⁶⁹ Habe der Wegfall der Schuld seine Veranlassung nämlich im Gesellschaftsverhältnis, sei die gesamte Vermögensmehrung eine steuerlich neutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG. Anders als der BFH vertritt der VwGH daher unter Hinweis auf die Überlegungen von Heinrich⁷⁰ „die Ansicht, dass der Schuldnerlass als ein gesellschaftsrechtlich veranlasseter (einheitlicher) Vorgang auf Seiten der Schuldnergesellschaft nicht in zwei Vorgänge aufgeteilt werden kann. Für die Betriebsvermögensmehrung, welche durch den auf die Gesellschafterstellung zurückzuführenden Schuldnerlass (Förde-

67 Dazu *Bachl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Insolvenzen – Sanierung – Liquidation (1998) 87 (100); *Orth*, Bewertung verdeckter Einlagen durch Verzicht auf nicht vollwertige Forderungen, FR 1994, 251 (252).

68 Vgl etwa *Thiel*, Im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital – Ein Streifzug durch die ertragsteuerlichen Probleme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, GmbHR 1992, 20 (23); *Häuselmann*, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552 (1555).

69 VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078, ÖStZB 2006/130, 164; zustimmend *Heinrich* in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 91 (100).

70 *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf die nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff).

rungsverzicht) bewirkt wird, findet sich in keiner Weise, also auch nicht insoweit eine betriebliche Veranlassung, als die Forderung auf Seiten des Gläubigers als nicht mehr werthaltig angesehen wird“.

Die nähere Begründung für diese Ansicht bleibt der VwGH allerdings schuldig. Offenbar liegen der Entscheidung des VwGH hier aber im Wesentlichen drei Überlegungen zu Grunde:⁷¹ *Erstens* sei die Zwei-Stufen-Theorie schon deswegen abzulehnen, weil die Forderungseinlage eine vollkommen unübliche Vorgehensweise und daher nicht die Übertragung des Wirtschaftsgutes „Forderung“, sondern der Schulderlass *per se* zu beurteilen sei;⁷² ist aber Gegenstand der Einlage der weggefallene Passivposten, so sollte auch die Betriebsvermögensmehrung ebenfalls zur Gänze als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst zu behandeln sein. *Zweitens* sei zwischen Neutralstellungsnomen wie § 4 Abs 1 EStG und § 8 Abs 1 KStG einerseits und Abgrenzungsnormen wie § 6 Z 4 und 5 bzw 6 Z 14 EStG andererseits zu unterscheiden: Während die einen aufzeigen, dass nicht betrieblich veranlasste Vermögenmehrungen oder Vermögenminderungen den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen können, dienen die anderen über die bloße Neutralstellung von Entnahmen und Einlagen hinaus dazu, dass der Betriebsgewinn (nur) durch jene Wertänderungen eines Wirtschaftsgutes beeinflusst wird, die das Wirtschaftsgut während der Zeit seiner Zugehörigkeit zum Betrieb erfahren hat. Allerdings, und *drittens*, leite sich zwar die Bewertung einer Einlage nach § 8 Abs 1 KStG grundsätzlich aus § 6 Z 14 lit b EStG ab. Dieser finde aber lediglich bei für die Bewertung der Einlage „von Wirtschaftsgütern“⁷³ Anwendung; da aber der Schulderlass kein Wirtschaftsgut darstelle, müsse sich die Rechtsfolge ausschließlich aus § 8 Abs 1 KStG ergeben, zumal – anders als im deutschen Recht – auch nicht auf § 6 Z 5 EStG zurückgegriffen werden könne.

71 Siehe den „Begründungsnachschub“ von Zorn, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 2005, S 913 (S 913 ff).

72 So bereits Heinrich, Forderungsverzicht des Gesellschafters: Bestätigt der VwGH tatsächlich den BFH? RdW 1999, 50 (50 f); zustimmend auch Petritz, Steuersparmodell Forderungsverzicht im Konzern, GeS 2006, 125 (125 ff).

73 Der VwGH reduziert damit also den Anwendungsbereich des in § 6 Z 14 lit b EStG erwähnten „sonstigen Vermögens“ auf Betriebseinbringungen; siehe Zorn, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 2005, S 913 (S 913 ff).

II.3 Würdigung und Kritik

Sowohl die Zwei-Stufen-Theorie als auch die Neutralisierungstheorie haben schlagkräftige Argumente für sich. Sie führen aber nur dann zu gleichen Ergebnissen, wenn man entgegen der hier vertretenen Ansicht mit Teilen des Schrifttums im Rahmen der Zwei-Stufen-Theorie eine Bewertung der Einlage auf Gesellschaftsseite mit dem Buchwert der Verbindlichkeit annehmen möchte.⁷⁴ Die nunmehr vom VwGH präferierte Neutralisierungstheorie vermeidet demgegenüber die bei der – bisher von Lehre und Verwaltungspraxis vertretene – Zwei-Stufen-Theorie auftretenden Bewertungsprobleme und gelangt im Falle des Schulderrlasses jedenfalls zu einer Vollneutralisierung des betriebsvermögenserhöhenden Verbindlichkeitswegfalles auf Gesellschaftsebene. Die Verwaltungspraxis hat dieses Ergebnis umgehend, wenn auch nicht ohne Bedenken⁷⁵ in die EStR 2000 aufgenommen⁷⁶ und zugleich darauf hingewiesen, dass in Zukunft der Frage des verdeckten Eigenkapitals sowie der betrieblichen Veranlassung eines Verzichts im Prüfungsalltag mehr Gewicht beizumessen sein werde.⁷⁷ Zweifelsfrei ist das Ergebnis des VwGH aus rechtspolitischer Sicht im Sinne einer – auch vom Gesetzgeber oftmals demonstrierten⁷⁸ – Sanierungsfreundlichkeit des Steuerrechts durchaus zu begrüßen, zumal ein forderungsverzichtbedingter Gewinn oftmals aufgrund des § 2 Abs 2b EStG nicht vollständig mit Verlusten verrechnet werden könnte und daher auf alternative Lösungsansätze wie zB Rangrücktritte zurückgegriffen werden müsste.⁷⁹ Darin liegt es dann wohl auch begründet, dass sich kritische Stimmen aus der Beratungspraxis noch nicht zu Wort gemeldet

74 Dazu oben Kapitel II.2.1.

75 *Kolienz/Wiesner/Zöchling*, Aktuelle Entwicklungen um Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, RdW 2006/617, 658 (659).

76 Siehe Rz 2599 EStR 2000 idF des Wartungserlasses 2005 (AÖF 2006/114).

77 *Kolienz/Wiesner/Zöchling*, Aktuelle Entwicklungen um Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, RdW 2006/617, 658 (659); zu praktischen „Gegenmaßnahmen“ durch eine „plakative“ Dokumentation der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung siehe bereits *Sauer*, Kehrtwende in der steuerlichen Behandlung von Forderungsverzichten bei Kapitalgesellschaften! taxlex 2006, 56 (56 ff).

78 Dazu rechnen nicht nur die Begünstigungen von gewissen Schuldnachlässen gem § 36 EStG bzw § 23a KStG, sondern etwa auch die Ausnahmen von der Verlustvortragsbegrenzung in § 2 Abs 2b Z 3 EStG und die durch das AbgÄG 2005 (BGBl I 161/2005) erfolgte Ausdehnung des Liquidationszeitraumes in § 19 Abs 3 KStG auf 5 Jahre; siehe dazu ausführlich *Achatz/G. Kofler*, Insolvenz und Steuern, in *Bartsch/Pollak/Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht – Kommentar [in Druck].

79 Dazu nur *Sauer*, Kehrtwende in der steuerlichen Behandlung von Forderungsverzichten bei Kapitalgesellschaften! taxlex 2006, 56 (56 ff).

haben.⁸⁰ Nichtsdestoweniger ist das Erkenntnis des VwGH einer Vielzahl von Kritikpunkten ausgesetzt.⁸¹ Es vermag im Lichte der gesetzlichen Systematik, die sich insbesondere auch aus Rückschlüssen zum UmgrStG offenbart, letztlich auch nicht zu überzeugen. Der Gesetzgeber des BudgetbegleitG 2007 hat mittlerweile entsprechend reagiert (dazu unten Kapitel IV).

Schulderlass und Forderungsabtretung an den Schuldner sind wirtschaftlich durchaus gleichwertige Möglichkeiten zur Entschuldung einer Gesellschaft; in beiden Fällen geht auf Ebene der Gesellschaft die Verbindlichkeit unter. In dieser wirtschaftlichen Gleichwertigkeit erblickte die deutsche Rechtsprechung dann auch – zu Recht – ein Gebot der Gleichbehandlung: Die Abtretung der Forderung als Zuführung von Aktivvermögen könne nicht anderes beurteilt werden, als der Erlass einer Verbindlichkeit als Wegfall eines Passivpostens.⁸² Auf Basis des Sachlichkeitsgebots des Art 7 B-VG bzw Art 2 StGG scheint dieses Gleichbehandlungsgebot sogar in die Verfassungssphäre zu reichen, zumal der Unterschied im Faktischen die Reichweite der Unterschiede im Rechtlichen nicht zu tragen vermag. Wenn also die Einlage einer Forderung im Sinne der Zwei-Stufen-Theorie unter Gewinnrealisierung auf Ebene der Gesellschaft zu lösen ist, kann für den Schulderlass nichts Anderes gelten.⁸³ Dies ist im Schrifttum auch im Wesentlichen unstrittig.⁸⁴ Die Positi-

80 Siehe zB die tendenziell zustimmenden Besprechungen von *Petriz*, Steuersparmodell Forderungsverzicht im Konzern, GeS 2006, 125 (125 ff); *Sauer*, Kehrtwende in der steuerlichen Behandlung von Forderungsverzichten bei Kapitalgesellschaften! taxlex 2006, 56 (56 ff).

81 Siehe auch *Wiesner*, Einlagen und Entnahmen, RWZ 2005/99, 332 (332 ff); *Kolienz/Wiesner/Zöchling*, Aktuelle Entwicklungen um Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, RdW 2006/617, 658 (659).

82 BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307; siehe auch *Roser*, Gesellschaftereinlagen im Lichte des Beschlusses des Großen Senats des BFH v 9.6.1997 – 1 GrS 1/94, GmbHR 1998, 301 (302); siehe auch *Groh*, Einlage wertgeminderter Gesellschafterforderungen in Kapitalgesellschaften, BB 1997, 2523 (2523); kritisch zB *Bachl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Insolvenz – Sanierung – Liquidation (1998) 87 (101); *Hoffmann*, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters, DStR 1997, 1625 (1626); *Hoffmann*, Kritische Anmerkungen zum sog Einlagebeschuß des Großen BFH-Senats, DB 1998, 1983 (1984).

83 Ein Besteuerungsunterschied ergibt sich freilich dann nicht, wenn man die eingelegte Forderung mit dem Buchwert der Verbindlichkeit bewertet; dem stehen mE aber nicht nur die bereits oben vorgebrachten Argumente (Kapitel II.2.1.), sondern auch die gesetzliche Wertung im UmgrStG entgegen (dazu sogleich unten).

84 Siehe auch *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (313 f) (wonach dem „BFH darin zuzustimmen [ist], daß der Verzicht auf eine Schuld und die Einlage einer Forderung gleich behandelt werden sollten“), sowie *Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (439 f).

on des VwGH ist hingegen nicht eindeutig: Wenn er nämlich ausführt, „*dass der Schuldnerlass als ein gesellschaftsrechtlich veranlasster (einheitlicher) Vorgang auf Seiten der Schuldnergesellschaft nicht in zwei Vorgänge aufgeteilt werden*“ könne, so könnte dies einerseits dahin verstanden werden, dass er auch bei der Forderungseinlage den Wegfall der Verbindlichkeit als einheitlichen Vorgang betrachtet wissen will, andererseits dahin gehend, dass er einen anerkenntenswerten Unterschied zwischen Schuldnerlass und Forderungsabtretung an den Schuldner sieht. In diese letztgenannte Richtung deutet auch die offenbar hinter der Aussage des VwGH stehende Überlegung, dass die Forderungsabtretung an den Schuldner eine vollkommen unübliche Vorgangsweise und daher für die Beurteilung eines Schuldnerlasses nicht von einer atypischen Gestaltung auszugehen sei.⁸⁵ Diese Überlegung vermag das Ergebnis wohl nicht zu tragen: Es kann gerade nicht darum gehen, ob die eine oder die andere Gestaltung in der Praxis öfter vorkommt, sondern einzig und allein darum, ob Gleichwertiges auch gleich behandelt wird.

Selbst wenn man den VwGH aber dahin gehend verstehen sollte, dass nicht nur der Forderungsverzicht sondern auch eine Forderungsabtretung mit anschließender Konfusion auf Gesellschaftsseite als einheitlicher Vorgang zu betrachten sei, geht dies mE am Regelungssystem des § 6 Z 14 lit b EStG iVm § 8 Abs 1 KStG vorbei. Für die Richtigkeit der Zwei-Stufen-Theorie spricht nämlich gerade auch die implizite Verknüpfung zwischen § 6 Z 14 lit b EStG und § 8 Abs 1 KStG, die zwar die hA im Schrifttum penetriert, aber – wie die Entscheidung des VwGH belegt – in ihren Randbereichen noch nicht voll ausgelotet ist. Am Ausgangspunkt muss hier die Feststellung stehen, dass § 6 Z 14 lit b EStG sowohl verdeckte wie auch offene Einlagen erfasst⁸⁶ und auch dann zur Anwendung kommt, wenn der Tausch ohne Anteilsgewährung erfolgt.⁸⁷ Während aber die Erfassung des Schuldnerlasses durch § 8 Abs 1 KStG, der von Einlagen „*jeder Art*“ spricht, nicht bezweifelt werden kann, ist dies für § 6 Z 14 lit b EStG zumindest insoweit fraglich, als

85 So Zorn, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 2005, S 913 (S 913 ff).

86 ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 70; siehe auch VwGH 25.6.1998, 94/15/0129, ÖStZB 1999, 117; VwGH 16.9.2003, 99/14/0324, ÖStZB 2004/237; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010, ÖStZB 2006/291, 370; aus dem Schrifttum ebenso zB Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 14; Doralt/Mayr, EStG⁶ (2001) § 6 Tz 61; Paukowitsch/Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989) 125 (147 f); Achatz in Achatz/Jabornegg/Karollus (Hrsg), Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht (1999) 91 (108).

87 Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 13; Staringer in Lang/Schuchl/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (435 f).

dieser die Einlage „von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen“ voraussetzt. Die Subsumtion eines Schuldnerlasses unter den Wortlaut des § 6 Z 14 lit b EStG bereitet damit zugegebenermaßen erhebliche Schwierigkeiten.⁸⁸ Darin ist letztlich auch der Grund dafür zu sehen, diesen iSd Zwei-Stufen-Theorie gedanklich in eine Forderungsabtretung und eine anschließende Konfusion aufzuspalten. Dies bedeutet allerdings entgegen der Ansicht des VwGH noch nicht, dass der Schuldnerlass *per se* nicht eine Einlage iSd § 6 Z 14 lit b EStG sein kann. Zu Recht wird daher auch im jüngeren österreichischen Schrifttum⁸⁹ und der Rechtsprechung des UFS⁹⁰ die Bestimmung des § 6 Z 14 lit b EStG dahin gehend verstanden, dass auch der Forderungsverzicht als solcher als Einlage im Sinne dieser Bestimmung zu verstehen ist. Für eine deckungsgleiche Interpretation des Einlagenbegriffs in § 8 Abs 1 KStG und § 6 Z 14 lit b EStG spricht insbesondere der erklärte Zweck dieses Normengefüges, wie er in den Materialien zum KStG 1988⁹¹ durch den ausdrücklichen Verweis hinsichtlich des körperschaftsteuerlichen Einlagentatbestandes auf § 6 Z 14 EStG zum Ausdruck kommt.⁹² Durch diese Reflektion von § 8 Abs 1 KStG auf § 6 Z 14 EStG verfolgt das Gesetz den Zweck, Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG stets der Bewertung nach § 6 Z 14 EStG zu unterziehen und in dieser Höhe auf Gesellschaftsebene zu neutralisieren;⁹³ der Begriff des „sonstigen Vermögens“ in § 6 Z 14 lit b EStG scheint jedenfalls weit genug, auch den Schuldnerlass zu erfassen, selbst wenn darin keine Übertragung eines „Wirt-

88 Siehe auch *Bachl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Insolvenzen – Sanierung – Liquidation (1998) 87 (101).

89 Vgl Rz 444 EStR 2000; ebenso *Heinrich*, Forderungsverzicht des Gesellschafters: Bestätigt der VwGH tatsächlich den BFH? RdW 1999, 50 (51); *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (314); *Achatz* in *Achatz/Jabornegg/Karollus* (Hrsg), Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht (1999) 91 (108); *Starlinger* in *Lang/Schuch/Starlinger* (Hrsg) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (439 f); für eine zumindest analoge Anwendung *Bachl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Insolvenzen – Sanierung – Liquidation (1998) 87 (102).

90 UFS 28.4.2004, RV/4641-W/2002.

91 ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 17.

92 Siehe auch *Wiesner*, Einlagen und Entnahmen, RWZ 2005/99, 332 (332 ff).

93 Ähnlich zum Zusammenhang von § 6 Z 14 EStG und § 8 Abs 1 KStG die Ausführungen in Rz 2597 EStR 2000; siehe auch *Kolienz/Wiesner/Zöchling*, Aktuelle Entwicklungen um Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, RdW 2006/617, 658 (659); ebenso im Grundsatz auch *Starlinger* in *Lang/Schuch/Starlinger* (Hrsg) Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Gassner (2005) 429 (440), der allerdings von einer Bewertung der Einlage auf Gesellschaftsseite mit dem Buchwert der Verbindlichkeit ausgeht. Anders *Heinrich* in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 91 (100).

schaftsgutes“ zu erblicken wäre. Die Überlegung, dass § 6 Z 14 EStG der Abgrenzung betrieblicher von außerbetrieblichen Wertänderungen eines Wirtschaftsgutes diene, während § 8 Abs 1 KStG eine umfassende Neutralstellungsnorm sei, erscheint demnach jedenfalls für § 6 Z 14 lit b EStG nicht indiziert: Es ist gerade diese Vorschrift, die durch die Festlegung des zu neutralisierenden Betrages *diese* gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensmehrung in den Bereich des § 8 Abs 1 KStG verweist. Folgt man dieser Sichtweise, gibt also das Gesetz selbst die Abgrenzung zwischen betrieblicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung vor: Für den Ansatz des VwGH, dass sich im Falle eines auf die Gesellschafterstellung zurückzuführenden Schuldenerlass „in keiner Weise, also auch nicht insoweit eine betriebliche Veranlassung [finde], als die Forderung auf Seiten des Gläubigers als nicht mehr werthaltig angesehen wird“,⁹⁴ bleibt insofern kein Raum. Das Zusammenspiel der § 6 Z 14 lit b EStG und § 8 Abs 1 KStG führt dennoch zu einem einleuchtenden Ergebnis: Verzichtet nämlich ein Nichtgesellschafter auf eine nicht voll werthaltige Forderung, so führt dies aufgrund des Verbindlichkeitswegfalles jedenfalls zu einer Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft; eine konsequente Anwendung der § 6 Z 14 lit b EStG und § 8 Abs 1 KStG führt nun – entgegen dem VwGH – dazu, dass nur der werthaltige Teil der Forderung als Vermögenszugang „insoweit“ neutralisiert wird, als ein real existierender Vermögenswert eingelegt wird,⁹⁵ der darüber hinausgehende Vermögenszuwachs bei der Gesellschaft aber ebenso erfasst wird, als hätte ein Nichtgesellschafter den Forderungsverzicht erklärt.⁹⁶ Die gegenteilige Rechtsprechung des VwGH beschwört damit auch einen Dissens zur gesellschaftsrechtlichen Sichtweise der Behandlung des Forderungsverzichts bzw der Aufrechnung als Sach- bzw Bareinlage herauf, zumal auch dort nur der werthaltige Teil der Forderung für die Erfüllung der Einlageverpflichtung berücksichtigt wird.⁹⁷

Sowohl gegen die Vollneutralisierungsthese des VwGH als auch gegen die Bewertung der Einlage nach § 6 Z 14 lit b EStG mit dem Buchwert der Verbindlichkeit im Rahmen der Zwei-Stufen-Theorie⁹⁸ spricht auch eine Betrachtung des § 6 Z 14 lit b EStG iVm § 8 Abs 1 KStG im Lichte des

94 VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078, ÖStZB 2006/130, 164.

95 Ebenso UFS 14.4.2004, RV/2107-L/02.

96 *Wassermeyer*, Zur Einlage nicht mehr werthaltiger Gesellschafter-Forderungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, DB 1990, 2288 (2288 f).

97 Dazu bereits oben Kapitel II.2.1. sowie im Hinblick auf § 4 Abs 12 EStG unten Kapitel III. Siehe aus dem Schrifttum insb *Konwitschka*, *ecolx* 1998, 485; *Koppensteiner*, *GmbHG*² (1998) § 63 Rz 19 mwN; vgl auch OGH 25.9.1997, 6 Ob 264/97k, *ecolx* 1998, 485 m Anm *Konwitschka*; OGH 24.8.1998, 8 Ob 64/98i, wbl 1999/23, 39; vgl weiters die umfangreichen Nachweise bei *Koppensteiner*, *GmbHG*² (1998) § 63 Rz 15 und Rz 19.

98 Dazu oben Kapitel II.2.1.

UmgrStG. Sind auf Basis des Wortlautes der fraglichen Bestimmungen zwei Interpretationsergebnisse möglich, so ist letztlich auch auf die Stellung des § 8 Abs 1 KStG im Gesamtsystem des Steuerrechts Rücksicht zu nehmen, um eine widerspruchsfreie Auslegung zu ermöglichen. Als Leitlinie darf hier vor allem die steuerliche Behandlung der Confusioerträge im UmgrStG nicht aus den Augen verloren werden. Wenn etwa § 3 Abs 3 UmgrStG Gewinne aus der verschmelzungsbedingten Vereinigung von Aktiven und Passiven für steuerpflichtig erklärt, soll damit geradezu als Paradebeispiel das Zusammenfallen einer teilwertberechtigten Forderung mit der korrespondierenden, voll ausgewiesenen Verbindlichkeit erfasst werden.⁹⁹ Nichts deutet darauf hin, dass dies bei einer Verschmelzung von Mutter- und Tochtergesellschaft nicht gelten soll. Ganz im Gegenteil: Der Zusammenfall von Gläubiger- und Schuldnerposition ist vielmehr eine häufig anzutreffende Konstellation gerade bei Mutter-Tochter-Verschmelzungen.¹⁰⁰ Wenn der Gesetzgeber also das Zusammenfallen von teilwertabgeschriebenem Recht und zum Nennwert ausgewiesener Pflicht auch bei verbundenen Gesellschaften zur steuerlichen Erfassung der Differenz heranzieht, so steht diese Wertung dem Interpretationsergebnis des VwGH zum Forderungsverzicht des Gesellschafters diametral entgegen.¹⁰¹ Das Ergebnis des VwGH führt nämlich – ebenso wie eine Bewertung der Einlage mit dem Buchwert der Verbindlichkeit – zB dazu, dass durch rechtzeitigen Forderungsverzicht der Muttergesellschaft vor einer Up-Stream-Verschmelzung die ausdrückliche Anordnung des § 3 Abs 3 UmgrStG unterlaufen und eine steuerliche Erfassung des Differenzbetrages nicht nur als Confusioertrag, sondern – selbst bei unterstellter Anwendbarkeit des § 4 Abs 12 EStG auf den vollen Nennbetrag der Verbindlichkeit¹⁰² – aufgrund des Unterganges der Beteiligung und des Evidenzkontos der Tochtergesellschaft überhaupt vermieden werden könnte.¹⁰³ Auch aus diesem Blickwinkel vermag das Ergebnis des VwGH somit nicht zu überzeugen.

99 *Hügel* in *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG (2000) § 3 Rz 86; *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen I § 3 Rz 38 f; grundlegend und mit Vergleich zum StruktVG bereits *Hügel*, Buchgewinne und -verluste, Firmenwertabschreibung, Internationale Schachtelbeteiligung, *ecolex* 1991, 875 (875 f); *Wiesner*, Buchgewinne und Buchverluste sowie Rechtsbeziehungen zwischen den Umgründern, *SWK* 1992, A I 121 (A I 121 ff). Für eine einschränkende Interpretation im Lichte der Vollneutralisierungstheorie des VwGH siehe nunmehr *Kohlbacher/Walter* in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 219 (219 ff).

100 *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen I § 3 Rz 39 m FN 377; siehe auch Rz 163 UmgrStR 2001.

101 In diese Richtung auch *Wiesner*, Einlagen und Entnahmen, *RWZ* 2005/99, 332 (332 ff).

102 Dazu unten Kapitel III.

103 Siehe dazu gleich die Beispiele unten in Kapitel III.

III Die Behandlung des verzichtenden Gesellschafters

Über die Behandlung des Verzichtes einer nicht mehr voll werthaltigen Forderung auf Ebene des Gesellschafters besteht Einigkeit: Unabhängig davon, ob die Forderung zum Betriebs- oder Privatvermögen des Gesellschafters gehört, führt der gesellschaftlich veranlasste Verzicht des Anteilsinhabers auf seine Forderung gegen die Körperschaft in Höhe jenes Betrages zu einer Einlage, der dem Tageswert¹⁰⁴ der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspricht.¹⁰⁵ Nur insoweit – und nicht etwa in Höhe des Nennbetrages – kommt es zu einer steuerneutralen Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung im außerbetrieblichen Bereich bzw. des Buchwertes im betrieblichen Bereich des erlassenden Gesellschafters.¹⁰⁶ Dieses Ergebnis besteht in seiner Logik auch vor dem Hintergrund, dass eine Einlage nur aus bereits versteuertem Einkommen¹⁰⁷ erfolgen kann: Im betrieblichen Bereich zeigt sich die Richtigkeit dieses Ergebnisses daher schon darin, dass die Forderung nach § 6 Abs 2 lit a EStG bereits mit dem niedrigeren Teilwert zu Buche steht und nur insofern ein auf die Beteiligung aktivierbarer Aufwand getätigt

104 Dies ist im Lichte des § 6 Z 14 lit b EStG im Grunde der gemeine Wert, der allerdings bei Forderungen ohnehin dem Teilwert entsprechen wird; siehe dazu die Nachweise in FN 52.

105 Darin stimmen im Grunde auch BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307, und VwGH 26.5.1998, 94/14/0042, ÖStZB 1998, 701, überein. Siehe weiters *Kirchmayr/Zöchling*, Forderungsverzicht eines Gesellschafters, ÖStZ 1998, 3 (3 ff); *Zorn*, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 2005, S 913 (S 913 ff).

106 Hinsichtlich des nicht werthaltigen Teiles der Forderung kommt es daher auch nicht zu einer steuerwirksamen Rückgängigmachung von bereits vorgenommenen Teilwertabschreibungen. Anders als bei einem Gesellschafterzuschuss stellen sich allfällige Folgefragen im Hinblick auf eine Teilwertabschreibung oder deren Siebentelung nach § 12 Abs 3 KStG hinsichtlich des nicht werthaltigen Teiles der Forderung damit von vornherein nicht; siehe dazu auch *R & R*, Verzicht auf wertlose Gesellschafterforderung, FJ 1997, 247 (247); *Kirchmayr/Zöchling*, Forderungsverzicht eines Gesellschafters, ÖStZ 1998, 3 (3 ff). Zur nachfolgenden Teilwertabschreibung des „hinzukünftigen“ Teiles siehe mwN UFS 14.4.2004, RV/2107-L/02. Zum Ansatz des Nennbetrages für den Fall, dass das Darlehen eigenkapitalersetzenden Charakter hatte siehe aus der deutschen Rsp BFH 10.11.1998, VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl 1999 II 348; BFH 16.5.2001, I B 143/00, BFHE 195, 351, BStBl 2002 II 436; dazu etwa *Ostermayer*, Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen: BFH harmonisiert Darlehensausfall und Darlehensverzicht, BB 2003, 1 (1 ff); vgl auch *Heinrich*, Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 417 (417 ff).

107 Im Fall einer fremdfinanzierten Einlage steht dem die Erwartung des Steuerrechts gegenüber, dass die eingegangene Verbindlichkeit letztlich mit versteuertem Einkommen getilgt wird.

wird.¹⁰⁸ Aber auch bei einem Eintreten des Wertverfalls nach dem Bilanzstichtag kann nichts Anderes gelten: „[D]er Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung stellte bei ihm nur mit dem Betrag eine gesellschaftlich veranlaßte Maßnahme dar, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspricht“.¹⁰⁹ Eine ähnliche Symmetrie zeigt sich auch im außerbetrieblichen Bereich, wo in Höhe des gemeinen Wertes der verzichteten Forderung die Anschaffungskosten der Beteiligung iSd §§ 30, 31 EStG auf Gesellschafterebene zu erhöhen sind.¹¹⁰ Der Forderungsverzicht hat damit im Ergebnis einen – allenfalls steuerauslösenden¹¹¹ – Zufluss der Wertsteigerung der Anteile in Höhe des Tageswerts der Forderung zur Folge,¹¹² während der Restbetrag der Forderung entsprechend der Quellentheorie steuerneutral aus dem Vermögen des Gesellschafters ausscheidet.¹¹³ Die positiven Wirkungen dieser Einlage von versteuertem Einkommen treten beim Gesellschafter zumindest im Veräußerungsfall aufgrund des erhöhten Beteiligungsansatz steuerlich in Form eines niedrigeren Gewinnes bzw eines höheren Verlustes ein.¹¹⁴

108 Nolz in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 191 (200).

109 VwGH 26.5.1998, 94/14/0042, ÖStZB 1998, 701. Damit wird richtigerweise auch eine Abgrenzung zwischen dem Wertverfall im betrieblichen Bereich und der Höhe der Einlage hergestellt: Der Wert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes ist eine Einlage iSd § 6 Z 14 lit b EStG, die Differenz zwischen dem letzten Buchwert und dem Teilwert ist hingegen aufwandswirksam; vgl auch Kolienz/Wiesner/Zöchling, Aktuelle Entwicklungen um Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, RdW 2006/617, 658 (659); siehe insofern auch zum betrieblich veranlassten Forderungsverzicht Rz 7254 EStR 2000; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 36 Tz 6; Doralt/Heinrich, EStG⁸ (2004) § 36 Tz 14.

110 Der gemeine Wert ist schon deshalb maßgeblich, weil § 30 Abs 5 und § 31 Abs 7 EStG ausdrücklich auf den gesamten § 6 Z 14 EStG verweisen; aA offenbar Heinrich, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff).

111 ZB bei Mietzinsforderungen, Darlehenszinsforderungen etc; siehe auch Kirchmayr/Zöchling, Forderungsverzicht eines Gesellschafters, ÖStZ 1998, 3 (3 ff). Siehe zum außerbetrieblichen Bereich ausführlich und kritisch Heinrich in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 91 (101 ff).

112 Siehe dazu auch Heinrich, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff mwN).

113 VwGH 5.7.1988, 85/14/0111, ÖStZB 1989, 36; VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0065, ÖStZB 1991, 35; VwGH 6.11.1991, 89/13/0093, ÖStZB 1992, 477; VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031, ÖStZB 2006/193 = eclex 2006/102 m Anm Petritz.

114 Siehe allerdings auch die Überlegungen zu den (systemimmanenten) Verschiebeeffekten zu Gunsten der Mitgesellschafter im Falle des Forderungsverzichts eines Gesellschafters, der zu weniger als 100 % an der Gesellschaft beteiligt ist, Gebhardt, Besteuerungsfolgen für den GmbH-Gesellschafter nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH zum Forderungsverzicht, DStR 1998, 225 (226).

Die steuerliche Behandlung auf Gesellschafterebene kann allerdings im Zusammenwirken mit der Neutralisierungstheorie des VwGH auf Gesellschaftsebene zu Verwerfungen führen, zumal die Vollneutralisierung eine – zumindest temporäre – Asymmetrie der Steuerwirkungen beim Gesellschafter einerseits und der Gesellschaft andererseits bewirkt: Sofern es sich nicht um eine Darlehensgewährung im außerbetrieblichen Bereich handelte, wird beim verzichtenden Gesellschafter nämlich letztlich nur ein Gewinn bzw Überschuss in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung erfasst, während bei der Gesellschaft im Ergebnis der gesamte Nennbetrag der Verbindlichkeit gewinnmindernd wirkt und in den Verlustvortrag eingeht. Diese Effekte treten sowohl dann ein, wenn der Forderung ein gewinnwirksamer Leistungsvorgang zwischen Gesellschafter und Gesellschafter zu Grunde liegt,¹¹⁵ als auch, wenn es sich um eine Darlehensgewährung aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters handelt.^{116, 117} Besonders augenscheinlich kann sich diese

- 115 Der einfachste Fall ist, dass der Gesellschafter als Überschussrechner zB der Gesellschaft eine Liegenschaft vermietet, jedoch noch keinen Zufluss des Mietzins hatte; bei der Gesellschaft war die auflaufende Mietzinsenverbindlichkeit hingegen bereits gewinnmindernd und wird nach dem Vollneutralisierungstheorie des VwGH im Falle des Verzichts auch nicht nachversteuert, während der Gesellschafter im Verzichtsfall nur in Höhe des werthaltigen Teils einen steuerpflichtigen Zufluss erfährt. Im betrieblichen Bereich wird dieser asymmetrische Effekt durch die steuerwirksame Teilwertabschreibung der bereits gewinnerhöhend erfassten Forderung auf Gesellschafterebene bewirkt, während auf Gesellschaftsebene der gewinnmindernden Verbindlichkeitsbildung im Verzichtsfall keine korrespondierende Gewinnerhöhung gegenübersteht.
- 116 Im Fall einer Darlehensgewährung im betrieblichen Bereich gewährte der Gesellschafter das Darlehen aus bereits versteuertem Einkommen, neutralisiert diese Steuerpflicht aber nachträglich – je nach Wertminderung der Forderung zumindest teilweise – durch die Teilwertabschreibung der Forderung. Auf Seiten der Gesellschaft ist die Darlehensaufnahme zwar steuerneutral, mit den Darlehensmitteln konnten aber zB betriebsausgabenwirksame Aufwendungen bestritten wurde. Wenn nun nach Ansicht des VwGH der gesamte Betrag der Darlehensverbindlichkeit erfolgsneutral ausgebucht werden kann, bleibt es auf Gesellschaftsebene bei der Ausgabenwirksamkeit.
- 117 Bei einer privaten Darlehensgewährung kommt es zwar nicht zu einer derartigen Asymmetrie, es kommt aber durch die Vollneutralisierungsthese zu einem Aufweichen der Quellentheorie im außerbetrieblichen Bereich: Erfolgte die Darlehensgewährung aus dem Privatvermögen des Gesellschafters, so wirkte die Wertminderung nicht gewinnmindernd (siehe zB VwGH 5.7.1988, 85/14/0111, ÖStZB 1989, 36; VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0065, ÖStZB 1991, 35; VwGH 6.11.1991, 89/13/0093, ÖStZB 1992, 477). Dies ist freilich eine Konsequenz der grundsätzlichen Irrelevanz des Vermögensstammes im Privatbereich, deren Kompensation auf Gesellschaftsebene durch die Vollneutralisierungstheorie des VwGH ebenfalls nicht angezeigt ist. Allenfalls wäre an eine Berücksichtigung des Wertverlustes bei der Veräußerung zu denken.

Asymmetrie im Rahmen der Gruppenbesteuerung auswirken:¹¹⁸ Wird beispielsweise eine risikoreiche Tochtergesellschaft mit steuerlich anerkanntem konzerninternem Fremdkapital ausgestattet, so könnte bei Eintreten des Risikos und entsprechender Verluste der Tochtergesellschaft schlicht auf die Forderung verzichtet werden; bei der Muttergesellschaft ist dieser Verzicht – sofern nicht ohnehin bereits steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf die Forderung vorgenommen wurden – in Höhe des nicht werthaltigen Teiles betriebsausgabenwirksam, während es bei der Tochtergesellschaft insgesamt zu einer steuerneutralen Vermögensmehrung kommt. Innerhalb der Gruppe kommt es damit zu einer doppelten Verlustverwertung: Einerseits werden die Verluste der Tochtergesellschaft verwertet, andererseits war die daraus resultierende Wertminderung der Forderung ausgabenwirksam, ohne dass dem eine korrespondierende Gewinnerhöhung auf Ebene der Tochtergesellschaft anlässlich des Verbindlichkeitswegfalles gegenüberstünde.¹¹⁹

Der steuerliche „Preis“ für die Steuervorteile dieser Asymmetrie besteht für den Gesellschafter grundsätzlich in der Eigenkapitalwirkung auf Gesellschaftsebene.¹²⁰ Die Ausschüttung der durch die Verbindlichkeitsneutralisierung geschaffenen Eigenkapitals führt beim Gesellschafter entweder zur Erfassung als Ausschüttung oder – sofern und insoweit der Forderungsverzicht handelsrechtliche Einlagewirkung iSd § 229 Abs 2 Z 5 UGB hat – über § 4 Abs 12 EStG zur Reduktion des Beteiligungsansatzes und damit zur Schaffung stiller Reserven in der Beteiligung.¹²¹ Bereits vor mehr als eineinhalb

118 Dazu *Kolienz/Wiesner/Zöchling*, Aktuelle Entwicklungen um Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, RdW 2006/617, 658 (659).

119 Eine Verdoppelung von Gewinnen und Verlusten – auf Ebene der Tochtergesellschaft einerseits, in der Beteiligung andererseits – ist im Falle der Eigenkapitalfinanzierung im Körperschaftsteuerrecht zwar durchaus systematische Konsequenz des Trennungsprinzips, wird aber aufgrund der Zusammenfassung der Ergebnisse im Fall der Gruppenbesteuerung durch § 9 Abs 7 KStG ebenso systemkonform unterbunden; auch dies spricht dagegen, in der Gruppe eine doppelte Verlustverwertung im Fremdfinanzierungsfalle durch den Verzicht auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung zu gestatten. Siehe zur Frage der „Kompensation“ durch die Schaffung stiller Reserven in der Beteiligung sogleich unten.

120 Siehe auch die Überlegungen bei *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff); *Petritz*, Steuersparmodell Forderungsverzicht im Konzern, GeS 2006, 125 (125 ff).

121 Für die Sichtweise des VwGH könnte daher allenfalls der Vergleich mit einer Darlehensrückzahlung nach Wiedererstarken der Gesellschaft oder einem direkten Gesellschafterzuschuss herangezogen werden, die jeweils im Wesentlichen zu vergleichbaren Ergebnissen führen wurden (dazu vor allem *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 [312 ff]; siehe zum Vergleich mit der anfänglichen Bareinlage auch *Hoffmann*, Fragen und

Jahrzehnten wurde daher im deutschen Schrifttum unter dem Schlagwort eines – vermeintlichen¹²² – „Steuersparmodells“¹²³ darauf hingewiesen, dass im Falle einer Vollneutralisierung auf Gesellschaftsebene der Nennwert der Verbindlichkeit steuerneutral zu Eigenkapital der Gesellschaft werde und nach Wiedererstarben der Gesellschaft steuerneutral an den Gesellschafter ausgeschüttet werden könne. Für das österreichische Steuerrecht wird dieser Überlegung von der hA¹²⁴ aufgegriffen und insofern auf einen nicht unerheblichen Stundungseffekt einer Vollneutralisierung auf Gesellschaftsebene hingewiesen: Der Gesetzgeber sieht nämlich die Einlagenrückzahlung als *contrarius actus* zum als Tausch normierten Einlagevorgang nach § 6 Z 14 lit b; Einlagenrückzahlungen werden daher als Rücktausch angesehen und in § 4 Abs 12 iVm § 15 Abs 4 EStG als Veräußerungstatbestände bezeichnet.¹²⁵ Sie mindern den Beteiligungsansatz beim Gesellschafter und führen letztlich – bei Überschreiten des Beteiligungsansatzes – zu einem Veräußerungsgewinn. Die hA¹²⁶ erblickt nun im Forderungsverzicht in Höhe des Buchwertes der Verbindlichkeit eine Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG, deren Rückzahlung steuerneutral sei und lediglich den – allenfalls wertaufgehobten – Beteili-

Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters – Vom Steuersparmodell zum BFH-Unikat –, DStR 1997, 1625 [1630]). Im Unterschied zu diesen beiden Gestaltungen beendet aber der Forderungsverzicht gerade das ursprüngliche Schuldverhältnis und führt es in den Bereich der Eigenkapitalfinanzierung über, was ausreichender Anlass zu sein scheint, auch die steuerlichen Folgen unter Anwendung des § 6 Z 14 EStG daraus zu ziehen, selbst wenn dies zu einem anderen steuerlichen Ergebnis als die Beibehaltung des ursprünglichen Investments führt.

122 Siehe dazu auch die ausführliche Analyse von *Hoffmann*, Der Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft, DStR 1995, 77 (80 f); *Hoffmann*, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters – Vom Steuersparmodell zum BFH-Unikat –, DStR 1997, 1625 (1625 ff, 1628).

123 *Wassermeyer*, Zur Einlage nicht mehr werthaltiger Gesellschafter-Forderungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, DB 1990, 2288 (2288 f).

124 Siehe *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff); *Petriz*, Steuersparmodell Forderungsverzicht im Konzern, GeS 2006, 125 (125 f).

125 Siehe nur BMF, Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 und § 15 Abs 4 EStG, AÖF 88/1998 = ÖStZ-BMF 1998/14; siehe auch Rz 691 KStR 2001.

126 Siehe wiederum *Heinrich*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312 (312 ff); *Beiser*, Steuern⁵ (2007), 179; *Petriz*, Steuersparmodell Forderungsverzicht im Konzern, GeS 2006, 125 (125 f); ebenso wohl auch *Schwarzinger*, Besserungsvereinbarungen im Bilanzrecht, *ecolex* 1997, 529 (529 ff).

gungsansatz beim Gesellschafter mindere. Im Ausmaß dieser Minderung werden zwar idealtypisch stille Reserven in der Beteiligung geschaffen, diese wird der Gesellschafter aber regelmäßig erst im Falle der Beteiligungsveräußerung realisieren. Im Ergebnis würde damit dem Gesellschafter die sofortige Teilwertabschreibung der Forderung bzw der nur in Höhe des werthaltigen Teiles angenommene Zufluss im „Austausch“ für die Schaffung stiller Reserven in der Beteiligung gewährt.¹²⁷

Ob sich ein solch langfristiger Stundungseffekt aber tatsächlich aus der steuerlichen Rechtsprechung des VwGH ergibt, hängt letztlich einzig davon ab, ob der Forderungsverzicht eine Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG darstellt. Dies wiederum richtet sich danach, ob und in welcher Höhe die Einlage nach § 229 Abs 2 Z 5 UGB in die Kapitalrücklage einzustellen ist. Die deutsche Rechtsprechung zum vergleichbaren § 272 Abs 2 Nr 4 dHGB geht diesbezüglich davon aus, dass der Verzicht des Gesellschafters auf Ansprüche der Gesellschaft nur insoweit eine Einlage gem § 272 Abs 2 Nr 4 dHGB sein kann, als der gemeine Wert der Forderung reicht;¹²⁸ diese Auslegung würde auch der österreichischen Rechtsprechung zur Anrechnung des Forderungsverzichts bzw der gesellschaftsseitigen Aufrechnung als Sach- bzw Bareinlage gegen die Stammeinlageforderung der Gesellschaft nur mit dem werthaltigen Teil der Forderung entsprechen.¹²⁹ Folgt man dieser Ansicht für Zwecke des § 4 Abs 12 EStG iVm § 229 Abs 2 Z 5 UGB, so wäre nur der werthaltige Teil der Forderung evidenzkontenerhöhend; im Übrigen wäre die Auskehrung des Eigenkapitals an eine natürliche Person als Gesellschafter als steuerpflichtige Ausschüttung nach §§ 93 ff EStG zu erfassen, während bei Körperschaften als Gesellschafter das Schachtelprivileg des § 10 KStG greifen würde.¹³⁰ Dies hätte freilich für das oben erwähnte Beispiel der doppelten Verlustberücksich-

127 Hinzu kommt, dass diesfalls die Teilwertabschreibung der Forderung eine Steuerminderung zum Tarif bewirkte, während die Aufdeckung der stillen Reserven in der Beteiligung bei natürlichen Personen lediglich mit dem Halbsatz nach § 37 EStG erfasst wird.

128 FG Hamburg 30.8.2001, VII 105/01, EFG 2002, 94 mwN; anders *Baldamus*, Forderungsverzicht als Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs 2 Nr. 4 HGB, DStR 2003, 852 (853 f mwN).

129 Dazu bereits oben Kapitel II.2.1.

130 Der aus einer von der hA angenommenen vollen Einlagebehandlung iSd § 4 Abs 12 EStG iVm § 229 Abs 2 Z 5 UGB erfließende „Stundungseffekt“ ist für Körperschaften daher schon deshalb kein Vorteil, weil bei einer Ausschüttungsbehandlung ohnehin das Schachtelprivileg des § 10 KStG greifen würde; vielmehr wäre für Gesellschaften die beteiligungsansatzmindernde Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG insofern die unvorteilhaftere Variante, als die Schaffung stiller Reserven bzw die Minderung des Beteiligungsansatzes unter Null zu steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen führen würde (siehe Rz 511 KStR 2001).

tigung im Rahmen der Gruppenbesteuerung zur Folge, dass diese permanent bliebe und nicht durch eine Schaffung stiller Reserven in der Beteiligung kompensiert würde.

IV Ergebnis

Der *societatis causa* erfolgte Verzicht eines Gesellschafters auf eine nicht voll werthaltige Forderung gegen die Gesellschaft führt auf deren Ebene zu einer Betriebsvermögensmehrung in Höhe des vollen Nennwertes der weggefallenen Verbindlichkeit. Die Rechtsprechung des VwGH betrachtet diese Vermögensmehrung zur Gänze und nicht nur in Höhe des werthaltigen Teiles der Forderung als steuerneutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG und kann somit rechtspolitisch als wünschenswerter Schritt zu einer sanierungsfreundlichen Besteuerung der Gesellschaftsentschuldung betrachtet werden. Allerdings steht diesem Ergebnis *de lege lata* das gesetzliche Korsett des § 6 Z 14 lit b EStG iVm § 8 Abs 1 KStG ebenso entgegen wie die Wertungen des UmgrStG im Bereich der Confusioerträge; überdies steht es in offenem Dissens zur Behandlung des Forderungsverzichts im Gesellschaftsrecht und dessen Anrechnung lediglich mit dem werthaltigen Teil auf die Einlageverpflichtung. Im Zusammenwirken mit der steuerlichen Behandlung auf Gesellschafterebene bewirkt die Vollneutralisierung auf Gesellschaftsebene zudem eine steuergünstige Asymmetrie, die vor allem im Rahmen der Gruppenbesteuerung, aber auch bei Up-Stream-Verschmelzungen zu einer permanenten doppelten Verlustverwertung führen kann.

Der Gesetzgeber des BudgetbegleitG 2007 hat die Rechtsprechung des VwGH durch Verdeutlichungen in § 8 Abs 1 KStG im Sinne der Zwei-Stufen-Theorie korrigiert. Danach ist § 6 Z 14 lit b EStG auch auf Seiten der Gesellschaft „*sinngemäß anzuwenden*“. Ausdrücklich wurde weiters normiert, dass bei einem Forderungsverzicht des Gesellschafters „*der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam*“ ist.